

GERECHTSHOF TE AMSTERDAM
Zesde Enkelvoudige Belastingkamer

UITSPRAAK

op het beroep van X te Z, belanghebbende,
tegen een uitspraak van het Hoofd van de Belastingdienst
Particulieren/Ondernemingen Y, de inspecteur.

1. Loop van het geding

1.1. Van de gemachtigde van belanghebbende, mr. W (V B.V.) is ter griffie een beroepschrift ontvangen op 18 juli 2001, aangevuld bij een schrijven van 25 september 2001. Het beroep is gericht tegen de uitspraak van de inspecteur, gedagtekend 2 juli 2001, betreffende de aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslag in de loonbelasting/premie volksverzekeringen over het tijdvak 1996.

1.2. Het beroep strekt tot vernietiging van de naheffingsaanslag loonbelasting/premie volksverzekeringen 1996. De inspecteur heeft een verweerschrift ingediend en concludeert tot bevestiging van de bestreden uitspraak.

1.3. Het beroep is behandeld ter zitting van 17 april 2002, gelijktijdig met het beroep in de zaak met kenmerk 01/02301 betreffende de aan belanghebbende opgelegde naheffingsaanslag in de loonbelasting/premie volksverzekeringen over het tijdvak 1995. Ter zitting zijn verschenen belanghebbende en zijn gemachtigde de heer mr. W tot bijstand vergezeld van de heer A. Namens de inspecteur is verschenen de mevrouw mr. B en de heer C. Belanghebbende en de inspecteur hebben beiden een pleitnota voorgelezen en een afschrift daarvan overgelegd. Partijen hebben van de inhoud kennis genomen en hebben erop kunnen reageren. De

overgelegde stukken worden tot de gedingstukken gerekend. Voor het verhandelde ter zitting wordt verwezen naar het door de griffier opgemaakte proces-verbaal.

1.4. Op 1 mei 2002 heeft het Hof mondeling uitspraak gedaan waarvan het proces verbaal op 17 mei 2002 aangetekend aan partijen is verzonden. Bij de brief van 27 mei 2002, ter griffie ontvangen op 29 mei 2002, is door de gemachtigde van belanghebbende verzocht de mondelinge uitspraak te vervangen door een schriftelijke. Het daarvoor verschuldigde griffierecht is tijdig op ad € 41 is tijdig op de rekening van het Hof gestort.

2. Tussen partijen vaststaande feiten

2.1. Belanghebbende exploiteert in de vorm van een eenmanszaak een timmer- en onderhoudsbedrijf. In 1995 en 1996 heeft hij veel werkzaamheden verricht voor D met vestigingen te Z en U.

2.2. Eind 1995 is belanghebbende een contract aangegaan met D inzake de verbouw en (begeleiding van) nieuwbouw te U. Uit het contract blijkt onder meer dat belanghebbende voor 4 dagen arbeid per week een vergoeding van f 2.000 ontvangt en dat D de materialen vergoedt mits belanghebbende de kosten declareert met bijvoeging van gespecificeerde rekeningen.

2.3. In een brief van 2 april 1999 heeft de inspecteur aangekondigd dat bij belanghebbende op 19 april 1999 een boekenonderzoek zou worden ingesteld naar de aanvaardbaarheid van de aangiften inkomsten-, omzet- en loonbelasting over de jaren 1996 en 1997. Bij brief van 21 juni 1999 heeft de inspecteur meegedeeld dat dit onderzoek wordt uitgebreid met de jaren 1994 en 1995.

2.4. Op 1 maart 2000 heeft de inspecteur een derdenonderzoek ingesteld bij D.

2.5. Op 28 november 2000 heeft de inspecteur telefonisch contact gehad met belanghebbende, waarvan de volgende schriftelijke vastlegging is gemaakt:

"Hierbij bevestig ik de vandaag gemaakte afspraak om op woensdag 6 december a.s. op het Belastingkantoor te Y een eindgesprek te voeren naar aanleiding van het

ingestelde boekenonderzoek Inkomsten- en Omzetbelasting over de jaren 1994 t/m 1997. Als u zich tijdens dit gesprek wilt laten bijstaan door uw adviseur dan dient u daarvoor zelf uw maatregelen te treffen".

2.6. Bij brief van 5 december 2000 aan de inspecteur heeft A, adviseur van belanghebbende, het volgende laten weten:

"Na overleg met cliënt heeft hij besloten de gemaakte afspraak niet na te komen. Vanzelfsprekend is hij bereid alle vragen die u mocht hebben te beantwoorden, hetzij schriftelijk, hetzij mondeling, doch wenst eerst op de hoogte gebracht te worden omtrent de aard en de inhoud van die vragen. Zich beroepend op de Algemene Beginselen van Behoorlijk Bestuur verzoekt hij U dan ook de vragen die U na een onderzoek van 20 maanden hebt, schriftelijk te formuleren en hem in de gelegenheid te stellen binnen veertien dagen hierop te antwoorden (...)"

2.7. Bij brief van 6 december 2000 heeft de inspecteur aan belanghebbende het volgende meegedeeld:

"Op 28 november j. heb ik telefonisch een afspraak met u gemaakt voor het voeren van een eindgesprek op woensdag 6 december 2000 n.a.v. het boekenonderzoek inkomsten-, omzet- en loonbelasting over de periode 1994 t/m 1997 (...) Doel van dit gesprek was om de voorlopige conclusies uit het onderzoek in combinatie met aanvullend door u te verstrekken informatie om te zetten in definitieve conclusies.

Op dinsdag 5 december 2000 heb ik uitgebreid telefonisch contact gehad met uw adviseur de heer A. Deze verklaarde dat u de gemaakte afspraken niet zult nakomen omdat u eerst op de hoogte gebracht wenst te worden van de aard en inhoud van de vragen.

Voor wat betreft de aard van de vragen kan ik mededelen dat deze de bedrijfsvoering en de registratie hiervan betreffen. Mocht tijdens het eindgesprek blijken dat er vragen zijn waar u niet direct op kunt antwoorden dan zult u vanzelfsprekend de gelegenheid krijgen om hier binnen een redelijke termijn antwoord op te geven.

Ik stel u alsnog in de gelegenheid om in een gesprek met mij de voor het onderzoek benodigde informatie te verstrekken. Dit gesprek zal plaatsvinden op woensdag 20 december 2000 om 13.00 uur op het Belastingkantoor te Y. Mocht u besluiten ook op dit verzoek niet in te gaan, dan verzoek ik u mij hiervan zo spoedig mogelijk op de hoogte te stellen. Dit houdt overigens dan wel in dat u niet voldoet aan de

in artikel 49 Algemene wet inzake rijksbelastingen (AWR) gestelde inlichtingenplicht. Bij een eventueel bezwaar leidt dit op grond van artikel 25 lid 6 van de AWR tot omkering bewijslast.

Als u mocht besluiten niet te verschijnen zal ik het rapport en de daaruitvoortvloeiende aanslagen overeenkomstig mijn bevindingen uitbrengen cq opleggen."

2.8. Bij brief van 7 december 2000 heeft de inspecteur aan belanghebbende meegedeeld dat hij, gebaseerd op de voorlopige conclusies van het boekenonderzoek, ten behoud van rechten een naheffingsaanslag loonbelasting/premie volksverzekeringen over het jaar 1995 zal opleggen naar een bedrag aan loonheffing van f 74.259. Voorts heeft de inspecteur meegedeeld voornemens te zijn een boete van 100% op te leggen, waarvan hij voornemens is 50% kwijt te schelden. De brief houdt voorts het volgende in: "Er is sprake van opzet omdat belastingplichtige loon heeft uitbetaald zonder daarover loonheffing in te houden en af te dragen.

In het onderhoud, waarvoor ik u in mijn brief van 6 december 2000 heb uitgenodigd, zal ik gemotiveerd aangeven wat mijn argumenten voor het opleggen van de aanslag zijn. Hierna zal ik u in de gelegenheid stellen daarop te reageren".

2.9. Bij faxbericht van 15 december 2000 heeft de gemachtigde van belanghebbende het volgende meegedeeld aan de inspecteur:

"Begin 1999 heeft u boekenonderzoek ingesteld bij (belanghebbende). Eind november 2000 nodigt u (belanghebbende) uit om op 6 december 2000 de voorlopige conclusies te bespreken op uw kantoor, zonder op voorhand de voorlopige conclusies te overleggen. Op deze uitnodiging is niet ingegaan met als motivering dat (belanghebbende) eerst wenste te worden geïnformeerd over de voorlopige conclusies. (Belanghebbende) heeft aangegeven steeds bereid te zijn de noodzakelijke informatie op correcte wijze te verstrekken. Desalniettemin zijn de voorlopige conclusies niet overgelegd en heeft u ter behoud van rechten een naheffingsaanslag (...) aangekondigd. Tijdens het overleg gepland voor 20 december 2000 zult u de argumenten gegeven voor deze naheffingsaanslag. Deze route acht ik vooralsnog weinig effectief en efficiënt. Gezien uw handelwijze en uw enigszins criptische brief van 7 december 2000 is een bespreking alleen vruchtbaar indien (belanghebbende) op voorhand op de hoogte is van uw voorlopige conclusies. Tevens is voor een goed overleg noodzakelijk dat de administratie over de jaren 1994 tot en met 1997 weer ter beschikking komt van (belanghebbende).

Op deze wijze kan u op goed beargumenteerde wijze van repliek worden gediend. Ik verzoek u om die reden de voorlopige conclusies te overleggen en de administratie ter beschikking te stellen aan (belanghebbende) voor 20 december 2000, waarna op 20 december 2000 overleg op uw kantoor kan plaatsvinden. Gezien de korte termijn is wellicht een bespreking tussen kerst en nieuwjaar meer passend (...)"

2.10 Op maandag 18 december 2000 heeft de inspecteur een telefoongesprek gevoerd met de gemachtigde.

2.11. Bij faxbericht van 19 december 2000 heeft de gemachtigde onder meer het volgende meegedeeld aan de inspecteur:

"Telefonisch hadden wij gisteren overleg inzake (belanghebbende). U deelde mij mede dat u de voorlopige conclusies niet voor de bespreking van 20 december 2000 kenbaar wilde maken, zulks uit oogpunt van "tactische redenen". Aan de hand van de reactie van (belanghebbende) zou u de slotconclusies formuleren. Deze handelwijze acht (belanghebbende) in strijd met de algemene beginselen van behoorlijk bestuur. Gezien de looptijd van het onderzoek is het op voorhand aangeven van uw vragen c.q. uw voorlopige conclusies op zijn plaats. Dit geldt te meer nu u reeds een naheffingsaanslag LB/PVV heeft aangekondigd ter behoud van rechten in verband met een vermeende loonbetaling van f 125.000 in 1995.

Mijn voorstel om op 20 december 2000 als gemachtigde te verschijnen zonder (belanghebbende) wees u van de hand. In dat geval zou u zonder reactie uwerzijds overgaan tot het nemen van de slotconclusies en de aanslagen conform deze conclusies opleggen. Om een impasse te voorkomen heb ik voorgesteld dat u deze laatste route bewandelt, waarbij ik u expliciet wijs op de bereidheid van (belanghebbende) om steeds alle gestelde vragen te beantwoorden. Het veronderstellen van een loonbetaling in 1995 van f 125.000 rechtvaardigt het standpunt dat u op voorhand de voorlopige conclusies weergeeft. In casu is geen sprake van enig handelen in strijd met art. 47 AWR en art. 49 AWR nu (belanghebbende) niet op de hoogte is gesteld van uw vragen".

2.12. Bij brief van 21 december 2000 heeft de inspecteur aan de gemachtigde onder meer het volgende meegedeeld:

"Tijdens ons gesprek heb ik medegedeeld dat het niet gebruikelijk en zeker niet vereist is om voorlopige conclusies gedurende het onderzoek met belastingplichtige te bespreken. Hierbij merk ik overigens op dat (belanghebbende) niet is uitgenodigd voor het bespreken van de voorlopige conclusies. Dit blijkt nog eens uit de brief van 6 december 2000 waarin wordt aangegeven dat doel van het gesprek is het verkrijgen van aanvullende informatie met betrekking tot de bedrijfsvoering teneinde de voorlopige conclusies (...) om te zetten in definitieve conclusies. Ik heb u er (...) op gewezen dat deze (...) informatie van belang is voor de belastingheffing te zijnen aanzien en dat artikel 47 Algemene wet inzake rijksbelastingen derhalve van toepassing is. Het niet voldoen aan deze verplichting kan leiden tot omkering bewijslast (...)

Vervolgens stelde u in ons telefoongesprek voor om op 20 december 2000 als gemachtigde te verschijnen zonder (belanghebbende) om hiermee aan de inlichtingenverplichting te voldoen. Ik heb vervolgens gewezen op artikel 41 Algemene wet inzake rijksbelastingen. Hierin wordt bepaald dat diegene die zich, ingevolge de belastingwet opgeroepen tot het mondeling aan de inspecteur verstrekken van gegevens en inlichtingen, voor het onderhoud met de inspecteur doet vertegenwoordigen, desgevorderd gehouden is zijn vertegenwoordiger te vergezellen.

In uw fax (...) stelt u zich op het standpunt dat gezien de looptijd van het onderzoek het op voorhand aangeven van mijn vragen c.q. conclusies op zijn plaats zou zijn. Dit verbaast mij ten zeerste; naar mijn mening bestaat er namelijk geen verband tussen de duur van een onderzoek en het al op niet voorhand aangeven van mijn vragen.

Omdat (belanghebbende), na twee keer te zijn uitgenodigd en nadrukkelijk te zijn gewezen op de consequenties van het niet voldoen aan de inlichtingenplicht op grond van de AWR, bij zijn standpunt blijft om pas gegevens en inlichtingen te verstrekken als de vragen op voorhand bekend zijn, heb ik u medegedeeld dat ik het onderzoek zal afronden en mijn conclusies zal baseren op de tot op heden verzamelde informatie. Binnenkort zal ik een rapport uitbrengen en zal ik de uit het onderzoek voortvloeiende aanslagen opleggen".

2.13. Het rapport van het boekenonderzoek is uitgebracht met dagtekening 3 januari 2001. In dat rapport is met betrekking tot het onderhavige tijdvak onder meer het volgende vermeld:

"Bij het beoordelen van administratie over 1996 van de verzamelde informatie tijdens het derdenonderzoek bij de privékasopstelling over 1996 en 1997 blijkt het volgende

1. De door belastingplichtige vereantwoorde omzet over 1996 kan nooit door hem alleen zijn gerealiseerd gezien de onderstaande berekeningen (...)

2. Belastingplichtige rekent in de specificaties regelmatig uren door van personeel terwijl er op dat moment helemaal geen personeel in dienst is. (...)

De door het personeel gewerkte uren worden echter niet altijd openlijk in de specificaties opgenomen.

Dit blijkt uit de volgende voorbeelden

Tijdens het derdenonderzoek bij D blijkt dat bij de specificatie van week 34 een kladje zit met daarop de vermelding E 40 x f 15 = f 600 Weggooien s.v.p.

F cirkelzaag". In de specificatie van week 34 worden de werkzaamheden van de heer E voor hetzelfde bedrag doorberekend onder de noemer " F Cirkelzaag" (...)

De betaling van belastingplichtige aan E voor de door hem in week 34 verrichte werkzaamheden wordt echter in de administratie niet teruggevonden.

Tijdens het derdenonderzoek bij D blijkt dat bij de specificatie van week 9 een kladje zit met daarop de vermelding:

E te U 40 uur x f 15,- = f 600,--

XA 19 uur x f10,- = f 190,--

f 790,-- : 60 = 13 uur

f 780,-- E + XA

Weggooien s.v.p.!!

In de specificatie van week 9 is het bedrag ad f 780,- doorberekend onder de noemer "T 13 uur" (...)

De betaling van belastingplichtige aan E voor de door hem in week 9 verrichte werkzaamheden wordt echter in de administratie niet teruggevonden.

Naast bovenstaande voorbeelden werden nog een aantal soortgelijke onregelmatigheden in de administratie van D aangetroffen.

3. Over de periode 1996 en 1997 is per kwartaal een herleide brutowinst berekend.

(...)

Daar waar je zou verwachten dat de omzet gegenereerd door de arbeid van belastingplichtige zelf door de jaren heen niet al te sterk fluctueert blijkt uit de grafiek dat deze in 1997 sterk daalt ten opzichte van 1996.

4. Over de jaren 1996 en 1997 heb ik een privékasopstelling gemaakt. Hierbij valt op dat er een groot verschil bestaat in privé-opnamen tussen 1996 en 1997. De contante opnamen bedragen respectievelijk f 58.483,- en f 27.726,-. Het verschil tussen de beide jaren bedraagt derhalve f 30.575,-.

Bij het analyseren van de contante privé-opnamen over de jaren 1996 en 1997 blijkt dat de patronen in de beide jaren gelijk zijn. Er is echter één grote uitzondering; in 1996 neemt belastingplichtige maandelijks aan het eind van de maand f 3.000,- uit de zakelijke kas welke wordt verantwoord als privé-opname. Met ingang van 1997 vinden deze opnamen niet meer plaats.

5. Bij het beoordelen van de herleide brutowinst over de jaren 1996 en 1997 en de contante privé-opnamen over de jaren 1996 en 1997 blijkt dat er een verband tussen deze twee grootheden blijkt (...)

6. Belastingplichtige factureert in de periode januari t/m april 1996 naast de werkzaamheden aan D nog een tweetal projecten (totale omzet f 25.660,-). Gezien de drukke werkzaamheden van belastingplichtige in deze periode voor D is het onmogelijk dat belastingplichtige deze werkzaamheden zelf heeft verricht.

Conclusies

(...)

Ik stel me op het standpunt dat de "extra" maandelijkse contante opnamen van f 3.000,- in 1996 (...) aangemerkt dienen te worden als betaald loon voor in dienstbetrekking verrichte werkzaamheden. Aangezien de identiteit van de werknemers aan wie het loon is uitgekeerd niet is vastgesteld en zij niet zijn opgenomen in de loonadministratie (...) stel ik mij op het standpunt dat de betaalde vergoedingen (...) belast dienen te worden tegen 60%.

Gegevens looncorrectie

Netto loon	f 36.000,--
Loon voor de Loonheffing	f 108.477,--
Loonheffing	f 65.086,--

2.14. Met betrekking tot de boete is in het rapport onder meer het volgende vermeld:
"De boete is gebaseerd op artikel 21, lid 1 1e volzin van de Algemene wet inzake rijksbelastingen en hoofdstuk IV paragraaf 21, lid 2 van het Voorschrift administratieve boeten 1993.

Bij het kwijtschelden tot op 50% is sprake van opzet (...) omdat:

- belastingplichtige de specificaties die aan de facturen aan D ten grondslag liggen niet heeft bewaard;
- belastingplichtige bedragen in rekening brengt aan D voor verrichte arbeid zonder dat de betalingen voor deze arbeid in de administratie van belastingplichtige worden teruggevonden;
- belastingplichtige door het gebruik van onjuiste omschrijvingen in de specificaties aan D op versluierde wijze personeelskosten aan dit bedrijf doorberekend. Dit kan worden gekwalificeerd als listig gedrag;

(...)

2.15. De naheffingsaanslag is opgelegd met dagtekening 30 januari 2001 naar een bedrag aan enkelvoudige loonbelasting/premie volksverzekeringen van f 65.086, met een boete van (na kwijtschelding) 50%. Bij de uitspraak op bezwaar is de naheffingsaanslag verminderd met f 5.565 aan enkelvoudige belasting en met f 2.828 boete. In een brief van 14 juni 2001 ter toelichting op de bestreden uitspraak heeft de inspecteur onder meer het volgende meegedeeld:

"Naar aanleiding van de door u toegezonden kopieën van het paspoort van XB, en rijbewijzen van XA en G is hun identiteit nu voldoende bekend om hen niet als anonieme werknemer i aan te merken. Het 60% tarief voor anonieme werknemers is derhalve niet langer van toepassing op hun loonbedragen voorzover deze duidelijk aan hen zijn toe te rekenen. De naheffingsaanslag zal derhalve worden herzien. (...) De overige punten geven mij geen aanleiding de aanslag te verminderen".

3. Geschil en conclusies

3.1. In geschil is of belanghebbende een bedrag van f 36.000 aan nettoloon heeft uitbetaald waarover geen loonbelasting/premie volksverzekeringen is ingehouden en afgedragen. Hierbij is voorts in geschil of de bewijslast dient te worden omgekeerd. Tot slot zijn partijen verdeeld over de vraag of terecht een boete van (per saldo) 50% is opgelegd.

3.2. De inspecteur concludeert tot handhaving van de enkelvoudige belasting, primair op grond van omkering van de bewijslast, subsidiair op grond van een normale bewijslastverdeling. Met betrekking tot de boete concludeert hij primair tot handhaving op 50% omdat sprake is van opzet, subsidiair tot handhaving op 50% omdat belanghebbende bewust de aanmerkelijke kans heeft aanvaard dat te weinig loonbelasting/premie volksverzekeringen werd ingehouden en afgedragen (voorwaardelijk opzet), meer subsidiair tot vermindering tot 25% omdat het niet inhouden van loonbelasting/premie volksverzekeringen is te wijten aan de grove schuld van belanghebbende.

3.3. Belanghebbende concludeert tot vernietiging van de naheffingsaanslag. De bewijslast kan niet worden omgekeerd. De boete dient te vervallen.

4. Standpunten van partijen

4.1. Voor de standpunten van partijen wordt verwezen naar de gedingstukken, waaronder de pleitnota's. Ter zitting hebben partijen daaraan, zakelijk weergegeven, het volgende toegevoegd:

4.2. de inspecteur:

Bij het boekenonderzoek heeft X gesteld dat hij delen van zijn administratie had weggegooid. In de pleitnota stelt hij nu, voor het eerst, dat een deel van zijn administratie bij D lag. Dat is niet bepaald voor de hand liggend. Er was sprake van een gezagsverhouding en er is ook arbeid verricht. Dat gedeeltelijk geen loonbetalingen zijn aangetroffen is geen wonder. Die betalingen zijn versluierd in de administratie. Voor het jaar 1996 is geconstateerd dat personeelskosten als materiaalkosten zijn doorbelast. De facturen waar belanghebbende zich op beroept kloppen niet want er is werk verricht door een schilder/timmerman maar uit de overgelegde facturen blijkt alleen van het storten van beton.

De vertraging na het boekenonderzoek is ook aan belanghebbende te wijten; hij heeft niet alle gevraagde stukken aangeleverd. We waren aangewezen op een derdenonderzoek bij D.

De naheffingsaanslag over 1995 moest tot behoud van rechten vóór eind 2000

worden opgelegd. Het controlerapport is pas later opgesteld. De conclusies waren in december 2000 nog niet definitief en daarom wilde ik belanghebbende graag persoonlijk horen. Ik had geen behoefte aan een voorgekookt verhaal.

4.3. belanghebbende:

D was een grote klant; ik stond dag en nacht voor hem klaar. In U heb ik ongeveer negen maanden voor hem gewerkt. ik logeerde in een stacaravan. Het ging om de renovatie van een bedrijfsvestiging van D. Ik kon dat niet alleen af maar moest daarvoor arbeid inhuren. Ik kreeg daar facturen van en berekende de kosten weer door aan D. Daarnaast was personeel van D actief in de normale productie. In opdracht van D heb ik ook spullen gekocht voor zijn personeel, bijvoorbeeld laarzen. Mijn beide zoons waren ook in U. Zij deden vakantiewerk voor D. Ze stonden niet bij mij op de loonlijst. Ik betaalde hun loon uit namens D. Hetzelfde geldt voor E en H; G was wel bij mij in loondienst. Ook de betaling aan I is loon.

Op de vraag of ik bij het boekenonderzoek heb gezegd dat een deel van de administratie was weggegooid, antwoord ik dat ik tegen de controlerende ambtenaren heb gezegd dat ze alles hadden waarover ik beschikte.

De mappen met specificaties die de Belastingdienst later bij D heeft ingezien, behoorden tot mijn administratie. D wilde die specificaties hebben ter controle op mijn facturen. Ik kon die mappen altijd ophalen.

Op de vraag waarom ik die mappen niet ben gaan ophalen toen het boekenonderzoek bij mij werd ingesteld, antwoord ik dat ik die mappen ben gaan halen maar dat D ze kwijt was. Het heeft een paar maanden geduurd voor ze boven water kwamen. Er is brand geweest bij D. Het staat mij toch vrij mijn administratie te bewaren waar ik dat wil? Wat maakt het trouwens uit, nu de stukken inmiddels beschikbaar zijn?

Ik voelde mij onder druk gezet toen ik anderhalf jaar na het boekenonderzoek op stel en sprong bij de inspecteur moest verschijnen. Ik wilde weten waarom het ging.

4.4. A:

De administratieve handelwijze van belanghebbende en D is misschien ongebruikelijk, maar het betrof een oude relatie die gebaseerd was op wederzijds vertrouwen.

De vertraging bij de afdoening van het onderzoek is niet aan belanghebbende te wijten.

4.5. de gemachtigde:

Belanghebbende wilde wel op de inspectie verschijnen, maar hij wilde eerst weten wat de vragen zouden zijn. Toen de inspecteur niet bereid was de vragen vooraf schriftelijk voor te leggen, heb ik belanghebbende geadviseerd om niet naar de inspectie te gaan. Of dit een schending inhoudt van artikel 41 AWR, zal wel blijken uit de uitspraak.

Het moge zo zijn dat de facturen niet volledig zijn gespecificeerd, maar de inspecteur heeft niet aangetoond dat belanghebbende loonbetalingen heeft gedaan aan bij belanghebbende werkzame personen.

Belanghebbende is naïef geweest. Omdat hij de controlerende ambtenaren niet heeft gezegd dat er nog méér administratie was, is de Belastingdienst in een bepaalde richting gaan denken.

Ik kan erin meegaan dat voor toepassing van de proceskostenregeling sprake is van samenhangende zaken.

5. Beoordeling van het geschil

5.1. Het Hof zal eerst de vraag behandelen of bij de beoordeling van het beroep de omkering van de bewijslast dient te worden toegepast.

5.2.1. Het beroep is aanhangig gemaakt in 2001. Ingevolge artikel 27e, onderdeel b, van de Algemene wet inzake rijksbelastingen (hierna: AWR) in de voor 2001 geldende tekst verklaart het gerechtshof, indien niet volledig is voldaan aan de verplichtingen ingevolge de artikelen 41, tweede lid, 47, 47a, 49, 52 en 53, eerste lid, onderdeel b, van de wet, het beroep ongegrond tenzij is gebleken dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaar onjuist is.

5.2.2. Ingevolge artikel 41, tweede lid, van de AWR, is hij die zich, ingevolge de belastingwet opgeroepen tot het mondeling aan de inspecteur verstrekken van gegevens en inlichtingen, voor het onderhoud met de inspecteur doet vertegenwoordigen, desgevorderd gehouden zijn vertegenwoordiger te vergezellen.

5.2.3. Ingevolge artikel 47, eerste lid, onderdeel a, van de AWR is ieder gehouden desgevraagd aan de inspecteur de gegevens en inlichtingen te verstrekken welke voor de belastingheffing te zijnen aanzien van belang kunnen zijn.

5.2.4. Ingevolge artikel 49, eerste lid, van de AWR dienen de gegevens en inlichtingen duidelijk, stellig en zonder voorbehoud te worden verstrekt, mondeling, schriftelijk of op andere wijze - zulks ter keuze van de inspecteur - en binnen een door de inspecteur te stellen termijn.

5.2.5. Ingevolge artikel 53, eerste lid, aanhef en onderdeel b, van de AWR, zijn de in de artikelen 47 en 48 tot en met 50 geregelde verplichtingen van overeenkomstige toepassing op administratieplichtigen ten behoeve van de heffing van belasting waarvan de inhouding aan hen is opgedragen.

5.2.6. Belanghebbende - die als exploitant van een bedrijf ingevolge artikel 52, eerste lid, van de AWR als administratieplichtige is aan te merken - heeft erkend dat hij, in ieder geval met betrekking tot G als inhoudingsplichtige was aan te merken.

Voorts kon de inspecteur zich redelijkheid op het standpunt stellen dat belanghebbende als inhoudingsplichtige diende te worden beschouwd ten aanzien van andere personen die hem bij de werkzaamheden in U hadden bijgestaan.

Op grond van de in 4.2.2. tot en met 4.2.5. aangehaalde wetsbepalingen, in onderling verband gelezen, was belanghebbende derhalve verplicht desgevraagd mondeling aan de inspecteur binnen de door de inspecteur gestelde termijn de gegevens en inlichtingen te verstrekken die voor de heffing van loonbelasting/premie volksverzekeringen te zijnen aanzien - namelijk: als inhoudingsplichtige - van belang konden zijn, en was hij verplicht om - zo hij zich

wilde doen vertegenwoordigen, zijn vertegenwoordiger te vergezellen.

Door zich op te stellen zoals hij heeft gedaan - het Hof verwijst naar de feiten vermeld onder 1.5 tot en met 1.12. - heeft belanghebbende niet aan deze verplichtingen voldaan. Uit de wet vloeide - anders dan belanghebbende verdedigt - geen verplichting voor de inspecteur voort om op voorhand de te stellen vragen en/of de voorlopige bevindingen uit het boekenonderzoek aan belanghebbende mee te delen. Het Hof ziet ook niet in dat een zodanige verplichting in het onderhavige geval voortvloeide uit het zorgvuldigheidsbeginsel of uit enig ander algemeen beginsel van behoorlijk bestuur. Zulks zou wellicht anders zijn indien met het toetsen van de voorlopige bevindingen aan mondelinge informatie die belanghebbende uit de eerste hand kon geven, geen redelijk doel gediend kon zijn, maar dat een dergelijke situatie aan de orde was, is naar 's Hof's oordeel geenszins aannemelijk geworden. Dit wordt niet anders doordat geruime tijd is verlopen tussen het boekenonderzoek bij belanghebbende en de uitnodiging voor het gesprek ter inspectie. Ook heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat de inspecteur zijn bevoegdheden op oneigenlijke wijze heeft gebruikt met de bedoeling om aanvullende gronden voor de boete-oplegging te verkrijgen.

5.3.1. Ingevolge artikel 52, eerste lid, van de AWR, zijn administratieplichtigen gehouden van hun vermogenstoestand en van alles betreffende hun bedrijf naar de eisen van dat bedrijf op zodanige wijze een administratie te voeren en de daartoe behorende boeken, bescheiden en andere gegevensdragers op zodanige wijze te bewaren dat te allen tijde hun rechten en verplichtingen alsmede de voor de heffing van belasting overigens van belang zijnde gegevens hieruit duidelijk blijken. Ingevolge het vierde lid zijn administratieplichtigen verplicht de gegevensdragers gedurende zeven jaren te bewaren.

Ingevolge het zesde lid dient de administratie zodanig te zijn ingericht en te worden gevoerd en dienen de gegevensdragers zodanig te worden bewaard, dat controle daarvan door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk is.

5.3.2. Vast staat dat belanghebbende - die zoals is overwogen in 4.2.6 als administratieplichtige is aan te merken - tijdens het bij hem gehouden boekenonderzoek niet de bij zijn facturen behorende specificaties voorhanden had die later wel bij D zijn aangetroffen. Naar 's Hof's oordeel zijn die specificaties

door de inspecteur terecht aangemerkt als gegevensdragers die - naar de eisen van het bedrijf van belanghebbende - tot diens administratie behoren. Daaruit leidt het Hof af dat belanghebbende niet zijn administratie had bewaard op de wijze als is voorgeschreven in artikel 52, vierde lid, van de AWR.

Zo al wordt aangenomen dat de bij D aanwezige specificaties tot de administratie van belanghebbende behoren - hetgeen het Hof overigens niet aannemelijk acht - moet in ieder geval worden geoordeeld dat belanghebbende in strijd met artikel 52, zesde lid, van de AWR heeft gehandeld doordat hij die specificaties niet zodanig heeft bewaard dat controle daarvan door de inspecteur binnen een redelijke termijn mogelijk was. De stelling van belanghebbende dat hij nog heeft geprobeerd de specificaties bij D op te halen maar dat zulks toen op verhindering stuitte, doet hieraan niet af omdat - zo deze stelling al juist is - zulks een omstandigheid betreft die voor risico van belanghebbende als bewaarplichtige komt. In ieder geval heeft belanghebbende niet aannemelijk gemaakt dat de afwezigheid van de gegevensdragers het gevolg was van overmacht. Bij dit alles kan in het midden blijven of belanghebbende tijdens het bij hem ingestelde boekenonderzoek nu wel of niet tegen de controlerende ambtenaar heeft gezegd dat hij een deel van zijn administratie had weggegooid.

5.4. Op grond van het overwogene in 4.2.1. tot en met 4.3.2. dient het Hof het beroep ongegrond te verklaren tenzij is gebleken dat en in hoeverre de uitspraak op het bezwaar onjuist is (omkering en verzwaring van de bewijslast).

5.5.1. Uitgaande van de hem ter beschikking staande gegevens - het Hof verwijst naar de bevindingen in het controlerapport, als weergegeven onder de feiten in 1.13, heeft de inspecteur redelijkerwijs het standpunt kunnen innemen dat belanghebbende tot een bedrag van f 36.000 netto-loonbetalingen heeft gedaan aan personen die tot hem in dienstbetrekking stonden.

5.5.2. Belanghebbende, op wie de bewijslast van het tegendeel rust, heeft aan die bewijslast niet voldaan. De in het beroepschrift gemaakte opstelling, waaruit zou moeten volgen dat belanghebbende de omzet alleen heeft gerealiseerd, is niet met primaire documenten onderbouwd en is ook overigens onvoldoende overtuigend. Ook de juistheid van de stelling dat belanghebbende bij het betalen

van arbeidsvergoedingen van te U werkzame personen uitsluitend als kassier voor D is opgetreden, is niet overtuigend aangetoond. Het Hof laat nog daar dat belanghebbende geen bevredigende verklaring heeft gegeven voor de door de inspecteur geconstateerde onregelmatigheden in de omschrijvingen op de specificaties.

5.5.3. De subsidiaire stelling van de inspecteur dat de personen aan wie belanghebbende betalingen deed tot hem in een fictieve dienstbetrekking stonden kan in het midden blijven.

5.5.4. In beroep wordt de berekening - als zodanig - van de enkelvoudige belasting zoals die bij de uitspraak op bezwaar is vastgesteld niet betwist, zodat het Hof die berekening volgt.

5.6.1. De inspecteur heeft met hetgeen hij in het controlerapport heeft aangevoerd - als hiervoor onder de feiten in 1.14 vermeld - tegenover de onvoldoende gemotiveerde weerspreking door belanghebbende voldoende aannemelijk gemaakt dat ter zake van de door belanghebbende gedane betalingen aan in U werkzame personen geen sluitende administratieve vastlegging heeft plaatsgevonden, dat geen aansluiting is te maken tussen de inkomende en uitgaande facturen ter zake van door belanghebbende ingehuurde, respectievelijk doorberekende, arbeid en dat belanghebbende heeft geknoeid met de omschrijvingen op de facturen.

5.6.2. De inspecteur heeft daarmee voldoende aannemelijk gemaakt dat belanghebbende opzettelijk te weinig loonbelasting/premie volksverzekeringen zou worden ingehouden en afgedragen. Alsdan is de boete van 100% in overeenstemming met de wettelijke regels en de kwijtschelding tot op 50% in overeenstemming met de toepasselijke beleidsregels. Ook overigens acht het Hof de na kwijtschelding resterende boete passend bij de ernst van de gedragingen en de omstandigheden van het geval.

5.6.3. De gronden van de boete zijn naar 's Hofs oordeel zodanig tijdig en volledig aan belanghebbende meegedeeld dat deze niet in zijn verdediging tegen die boete is geschaad. Voor vermindering van de boete uit dien hoofde is dus ook geen reden.

6. Proceskosten

Nu belanghebbende in het ongelijk wordt gesteld en zich overigens geen bijzondere omstandigheden hebben voorgedaan, acht het Hof geen termen aanwezig voor een veroordeling van een partij in de proceskosten als bedoeld in artikel 8:75 van de Algemene wet bestuursrecht.

7. Beslissing

Het Hof verklaart het beroep ongegrond.

Aldus vastgesteld op 23 september 2002 ter vervanging van de mondelinge uitspraak door mr. Den Boer, lid van de belastingkamer in tegenwoordigheid van mr. Kreijns-Mostermans als griffier.

Kreijns-Mosterman

Den Boer

Het Hof heeft geen bezwaar tegen afgifte door de griffier van een afschrift van de uitspraak in geanonimiseerde vorm.

Tegen deze uitspraak kan binnen zes weken na de verzenddatum van deze uitspraak beroep in cassatie worden ingesteld bij de Hoge Raad der Nederlanden. Daarbij moet het volgende in acht worden genomen:

- a) Het instellen van beroep in cassatie geschiedt door het indienen van een beroepschrift bij dit gerechtshof (zie voor het adres de begeleidende brief).
- b) Bij het beroepschrift wordt een afschrift van de bestreden uitspraak overgelegd.
- c) Het beroepschrift wordt ondertekend en bevat ten minste:
 - a. de naam en het adres van de indiener;
 - b. de dagtekening;
 - c. een omschrijving van de uitspraak waartegen het beroep in cassatie is gericht;
 - d. de gronden van het beroep in cassatie.

Voor het instellen van beroep is een griffierecht verschuldigd. Na het instellen van beroep in cassatie ontvangt U een nota griffierecht van de griffier van de Hoge Raad. In het cassatieberoepschrift kan de Hoge Raad verzocht worden om de wederpartij te veroordelen in de proceskosten.

AANGETEKEND VERZONDEN
25 SEP. 2002
AAN PARTIJEN.